

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., X, vertreten durch Wesonig+Partner Steuerberatung GmbH, Birkfelder Straße 25, 8160 Weiz, über die Beschwerde vom 4. Oktober 2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Oststeiermark vom 25. September 2013, betreffend Festsetzung des Vergütungsbetrages nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz für das Kalenderjahr 2011, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Vergütungsbetrag nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz wird für das Kalenderjahr 2011 antragsgemäß in Höhe von € 11.849,96 festgesetzt.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe:

Das Finanzamt hat in Abweichung vom Antrag (beim Finanzamt am 11. Juli 2013 eingegangen) der Beschwerdeführerin (Bf.), mit Bescheid vom 25. September 2013 den Vergütungsbetrag nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz mit folgender Begründung mit € 987,50 (= 1/12 des beantragten Vergütungsbetrages) festgesetzt:

"Laut den vorliegenden Unterlagen wurde festgestellt, dass die Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter nicht den Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit darstellt (mehr als 80% der Umsätze).

Gemäß § 2 Abs. 1 iVm § 4 Abs. 7 EnAbgVergG idF Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, ist für Antragszeiträume nach dem 31. Dezember 2010 eine Energieabgabenvergütung nur noch für Betriebe zulässig, deren Schwerpunkt im überwiegenden Ausmaß nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter

besteht. Für sogenannte "Dienstleistungsbetriebe" ist die Energieabgabenvergütung für Zeiträume nach dem 31. Dezember 2010 somit ausgeschlossen.

Da es sich bei dem - dem Antrag zu Grunde liegenden - Betrieb um einen solchen Dienstleistungsbetrieb handelt, war der Antrag auf Energieabgabenvergütung als unbegründet abzuweisen.

Lt. Erkenntnis des VwGH v. 22.8.2012, Zl. 2012/17/0175 ist diese Einschränkung erst für Zeiträume ab Februar 2011 anwendbar.

Vom beantragten Vergütungsbetrag wurde daher aliquot 1/12 festgesetzt."

Dagegen hat die Bf. Beschwerde erhoben und diese im Wesentlichen wie folgt begründet:

Es sei festzuhalten, dass keine Erhebungen durchgeführt bzw. Unterlagen zur Klärung der Frage des Vorliegens eines Produktions- oder Dienstleistungsbetriebes angefordert worden seien.

Der Betrieb der Bf. sei ein "Produktionsbetrieb", da der Schwerpunkt der Tätigkeit (Gewinnung von Kies, Sand, Ton und Kaolin gemäß ÖNACE 2008) in der Herstellung von körperlichen Wirtschaftsgütern liege. In den EnAbgR 2011, Rz 225, sei nunmehr klargestellt worden, dass auch Bearbeitungsvorgänge, bei denen so maßgeblich chemisch, physikalisch und auch mechanisch auf ein körperliches Wirtschaftsgut eingewirkt werde, dass es eine andere Marktgängigkeit erhalte, Herstellung eines körperlichen Wirtschaftsgutes sei und damit den Anspruch auf Energieabgabenvergütung begründen würden.

Neben der Gewinnung von Sand würden Sand, Kies, Schotter, Steine und andere Materialien unter anderem zerkleinert, gewaschen, gesiebt, vermischt, getrocknet, zusammengebaut sowie Zäune und Lärmschutzwände produziert und errichtet werden. In all diesen Fällen entstünde daher ein Wirtschaftsgut anderer Marktgängigkeit.

Im Geschäftsjahr 2011 seien von den Umsatzerlösen in Höhe von € 8.300.523,65 97,93% auf gewonnene bzw. bearbeitete Wirtschaftsgüter und lediglich 2,07% der Umsatzerlöse auf Lohnproduktion entfallen. Die "Erlöse Transporte 20%" würden ausschließlich jene Frachtanteile, die im Rahmen der Lieferung der Produkte dem Kunden weiterverrechnet werden würden, sofern die Zustellung durch die Bf. erfolge, umfassen. Darüber hinaus würden keine Transportleistungen durchgeführt werden.

Somit werde die antragsgemäße Festsetzung der Energieabgabenvergütung in Höhe von € 11.849,96 begehrt.

Das Finanzamt hat die Beschwerde mit nachstehender Begründung als unbegründet abgewiesen:

"Mit Bescheid vom 25.9.2013 wurde Ihrem Antrag auf Energieabgabenvergütung für das Kalenderjahr 2011 nur teilweise, nämlich mit 1/12 des beantragten Jahresbetrages, entsprochen. Der Verwaltungsgerichtshof hatte nämlich mit Erkenntnis vom 30.1.2013, 2012/17/0469, die Ansicht, wonach ab dem Monat Februar 2011 Dienstleistern eine Vergütung von Energieabgaben nicht mehr zusteht, bestätigt, und zudem auch die von § 4 Abs. 7 Energieabgabenvergütungsgesetz geforderte Genehmigung der Einschränkung des Vergütungsanspruches durch die Europäische Kommission als gegeben erachtet.

In der vom steuerlichen Vertreter rechtzeitig eingebrachten Berufung vom 4.11.2014 (gemeint wohl: 4.10.2013) wird bemängelt, dass die Beurteilung, der Schwerpunkt des Betriebes sei im überwiegenden Ausmaß nicht in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter gelegen, vor der Bescheiderlassung nicht erhoben worden sei. Im Geschäftsjahr 2011 seien vielmehr 97,93% auf gewonnene oder bearbeitete Wirtschaftsgüter entfallen.

Im Ersuchen auf Ergänzung/Auskunft vom 20.12.2013 wurde vom Finanzamt nochmals hingewiesen, dass ab 1.2.2011 ein Vergütungsanspruch nur für jene Betriebe besteht, deren Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter liegt, wobei die Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter (nur) dann den Schwerpunkt einer betrieblichen Tätigkeit darstellt, wenn im Antragszeitraum nach dem Gesamtbild der Verhältnisse weit überwiegend - ds. jedenfalls mehr als 80% der Umsätze körperliche Wirtschaftsgüter produziert werden und andere Tätigkeiten (Dienstleistungen) nur in untergeordnetem Ausmaß vorliegen. Um feststellen zu können, ob die zuvor erwähnten Voraussetzungen vorliegen, ersuchte das Finanzamt in diesem Zusammenhang um Vorlage bzw. Bereitstellung von nachprüfbaren Unterlagen bis zum 16.1.2014. Um sich ein konkretes Bild vom Betriebsgegenstand machen zu können, ersuchte das Finanzamt auch um einen Termin für eine Betriebsbesichtigung, welche vom Finanzamt im Beisein des Geschäftsführers und des steuerlichen Vertreters auch stattgefunden hat. Im Anschluss an die der Betriebsbesichtigung nachgelagerten Besprechung wurden vom steuerlichen Vertreter die im Vorhalt vom 20.12.2013 erwähnten Unterlagen in den nächsten beiden Wochen in Aussicht gestellt. Das Fristverlängerungsansuchen vom 26.2.2014 erstreckte sich dann bis zum 17.3.2014 und wurden die abverlangten bzw. in Aussicht gestellten Unterlagen bislang nicht beigebracht. Aus dem beim Finanzamt aufliegenden Jahresabschluss für 2011 kann auch den Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung nicht entnommen werden, dass der Schwerpunkt des Betriebes nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter bestanden hat.

Im Zuge der Betriebsbesichtigung konnte festgestellt werden, dass der Betriebsgegenstand sowohl im reinen Handel (zB Sand, Schotter, Dekorationssteine), als auch in der Vermarktung und in der Produktion von körperlichen Wirtschaftsgütern besteht. Ein Beispiel für die Produktion wäre nach Ansicht des Finanzamtes die Anfertigung von Gabionen (Steinkörben oder Drahtschotterkästen).

Lt. Aussage von Herrn NN entfällt nur ein geringer Prozentsatz des Umsatzes auf den reinen Handel von zugekauften Produkten oder des unbehandelten Sandes/Schotters; Aufzeichnungen wurden bislang jedoch nicht vorgelegt. Der Großteil des eingekauften Sandes/Schotters wird vor der Vermarktung jedoch zumindest gewaschen und getrocknet, um speziellen Qualitätsanforderungen gerecht werden zu können. Im Betrieb kommt für diese Zwecke daher eine Waschanlage, eine Trocknungs- und Siebanlage, sowie - je nach Erfordernis - eine Verpackungs- und Befüllmaschine zum Einsatz.

Herstellung (von körperlichen Wirtschaftsgütern) bedeutet im Zusammenhang mit der angeführten gesetzlichen Bestimmung, dass aus einem bestimmten Wirtschaftsgut durch Bearbeitung oder Verarbeitung ein anderes Wirtschaftsgut entsteht. In Gablers Wirtschaftslexikon (16. Auflage) wird der Begriff der Produktion umschrieben mit "Erzeugung, Fertigung, Herstellung"; dort wird auch ausgeführt, dass in der betriebswirtschaftlichen Literatur der Terminus "Fertigung" für die zusammenbauende Produktion und der Terminus "Erzeugung" für die chemische Produktion verwendet wird. Die Tätigkeit des Waschens und der allenfalls damit verbundenen Trocknung oder die Abfüllung von Sand in handels- oder verbrauchergerechte Gebindegrößen erfüllt nach Ansicht des Finanzamtes nicht die Voraussetzungen, um von einer "Fertigung" oder "Erzeugung" im genannten Sinn offensichtlich sprechen zu können, auch dann nicht, wenn erst durch den Waschprozess ein bestimmtes Qualitäts- oder Haltbarkeitsmerkmal erzielt werden kann. Vielmehr wird durch die strittige Tätigkeit dasselbe Produkt (vorwiegend Sand) lediglich hinsichtlich seiner Qualität verändert (verbessert). Das Produkt selbst bleibt nach der Trocknung seiner Art nach dasselbe: Beim Urprodukt Sand oder Schotter handelt es sich sowohl vorher, als auch nachher, um Sand oder Schotter, der sich nur im prozentuellen Ausmaß der darin enthaltenen Feuchtigkeit, Unreinheiten (Staub- oder Lehmannteile) und der allfälligen Sortierungs- oder Verpackungsgröße unterscheidet. Aus diesen Gründen kann der Wasch- und Trocknungs- bzw. Sortierungsprozess nicht als Herstellung von körperlichen Wirtschaftsgütern im Sinne der besagten gesetzlichen Bestimmung eingestuft werden. Aber auch die Abfüllung in verschiedene Gebindegrößen stellt nach Ansicht des Finanzamtes keine Produktion von körperlichen Wirtschaftsgütern dar.

Im vorliegenden Fall handelt es sich um einen Betrieb mit Tätigkeiten, die durchaus (auch) in der Produktion körperlicher Wirtschaftsgüter liegen, der aber auch Tätigkeiten ausübt, die nicht als Produktion körperlicher Wirtschaftsgüter anzusehen sind. Das Finanzamt sieht im strittigen Bereich des Waschens, Trocknens und Siebens von Sand/Schotter jedenfalls keine

"Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter". Auf Grund der in den Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung dargestellten Wareneinkaufs- und Umsatzverhältnisse scheint ebenfalls unklar, wo der betriebliche Schwerpunkt im Jahre 2011 tatsächlich gelegen war. Nachdem bislang keine für den Entscheidungsprozess relevanten Unterlagen nachgereicht worden sind, wurde die Beschwerde (zuvor als Berufung bezeichnet) als unbegründet abgewiesen."

Dagegen hat die Bf. den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht gestellt und in der Begründung Folgendes ausgeführt:

Sie zähle österreichweit zu den größten Produzenten von speziellen Sanden, Kiesen, Streusplitten, Gabionen, Steinkörben usw.

Die Produktpalette unterteile sich in 4 Produktgruppen:

- Steindekor: färbige Dekorsplitte und -kiese, Gabionen, Steinkörbe
- Spiel: Spielsande
- Umwelt und Sport: Spezielle Sand- und Kompostmischungen (Rasentragschichten), Filtersande, Aquarienkie, Streusplitt
- Bau: Fugensande, Quarzsande, Bausande, Baukie und -schotter, Strahlsande

In der Produktgruppe **Steindekor** würden rund 75% des Unternehmensumsatzes erwirtschaftet; davon entfielen auf die Gabionen und Steinkörbe rd. 40%. Es würden befüllte und verdichtete Steinkörbe, Gabionen mit der unternehmenseigenen Produktionsanlage hergestellt werden. Zu bemerken sei, dass die Zaun-/Lärmschutzgabionen patentrechtlich geschützt seien.

Die Dekorsplitte und -kiese würden als Rohmaterial zugekauft, im Werk mit der eigenen Waschanlage von Staub und Schmutz befreit und im Anschluss auf eine exakte Korngröße fraktioniert werden. In der gesamten Wertschöpfungskette seien diese Produktionsschritte für die Herstellung der einzelnen Produkte erforderlich, um neue Produkte anderer Marktgängigkeit zu gewinnen. Im gesamten Produktionsprozess würden rd. 5-10% des Rohmaterials als Abfall ausgeschieden werden.

Nicht bearbeitet würden die Tuffsteinblöcke, welche Handelswaren darstellten; der Umsatzanteil sei mit rd. 3,5% in dieser Produktgruppe zu beziffern.

In der Produktgruppe **Spiel** würden rd. zwei Drittel des Umsatzes mit Spielsand aus der eigenen Erzeugung (eigener Abbau und eigene Produktion) erzielt werden. Dabei würden dem Rohgut in einem eigenen Produktionsvorgang rd. 17% der "abschlämbaren Anteile"

entzogen werden. Erst durch diesen Produktionsvorgang (Trennung von Sand in seine Bestandteile, insbesondere Entfernung der Lehmanteile) entstünde der hochwertige Spielsand.

Ungefähr ein Drittel des Umsatzes werde mit zugekauftem Spielsand erwirtschaftet, der ausschließlich verpackt und als Handelsware weiterverkauft werde.

In der Produktgruppe **Umwelt und Sport** würden besondere, hoch qualitative Sande und Kiese hergestellt werden.

Der eigene, "gewaschene" Sand eigne sich als Zuschlagsstoff für Rasentragschichten im Sport-/Golfplatz- und Reitplatzbau (gemäß den einschlägigen Normen). Filtersande und Aquarien Kies würden gemäß der EN-Norm für die Aufbereitung von Trinkwasser für den menschlichen Gebrauch hergestellt werden. Durch Erhitzen des Materials würden Keime abgetötet werden. Das trockene Material werde dann auf die geforderten Körnungen auffraktioniert. Haldenfeuchtes Material könne nicht fraktioniert werden. Basalt-Streusplitt würde durch Waschen staubfrei gemacht (IG-Luft) und danach getrocknet werden, damit das Material im Sack nicht gefriere.

Der normale Streu- und Pflastersplitt hingegen werde nicht bearbeitet und nur verpackt (ca. 40% Anteil in dieser Gruppe).

In der Produktgruppe **Bau** entfielen rd. 40% des Umsatzes auf diverse Fugensande. Die gesamte österreichische Betonindustrie werde mit diesen Fugensanden beliefert. Diese Brechsande dürften kein Überkorn enthalten (verkeile sich in den Fugen) und müssten daher einen reduzierten Fülleranteil (Kornbereich <0,063 mm) aufweisen. Der zugekaufte Brechsand aus dem Steinbruch weise einen Fülleranteil zwischen 13 und 18% auf. In diesem Zustand wären diese Sande nicht zum Verfugen geeignet, da dieser hohe Fülleranteil die Oberfläche der Betonpflaster verschmutzen würde. Unter Einsatz der Luft- und Zyklontechnik werde dem Brechsand daher der Fülleranteil entzogen bzw. auf rd. 3% reduziert. Nur so sei es möglich, dass die Flächen nicht verschmutzten und sich die Fuge verhärtete. In einem weiteren Produktionsschritt werde sodann der Sand auf genau 2mm abgesiebt.

Derzeit erfülle die Bf. als einziger Hersteller in Österreich die Vorgaben der RVS-Norm für Pflasterarbeiten.

Darüber hinaus werde aus Schlackenmaterial Strahlsand zum Sandstrahlen hergestellt. Diese Sande würden ebenfalls getrocknet und unter Einsatz der Zyklon- und Siebtechnik zu fertigem Strahlsand aufbereitet werden.

Nicht be- oder verarbeitet würden Estrichsand, Betonschotter, Rundkies und Brechsotter. Diese Produkte würden lediglich einen Umsatzanteil von rd. 15% in der Produktgruppe Bau aufweisen.

Der Betrieb der Bf. sei daher zweifelsfrei als Produktionsbetrieb einzustufen, zumal innerhalb der einzelnen Produktgruppen in mehreren Bearbeitungsvorgängen auf das Rohmaterial (körperliches Wirtschaftsgut) eingewirkt werde und dadurch ein Produkt anderer Marktgängigkeit entstehe. Es würden somit körperliche Wirtschaftsgüter hergestellt werden, die den Anspruch auf Energieabgabenvergütung begründeten.

Das Bundesfinanzgericht hat im Vorhalt vom 20. Jänner 2020 dem Finanzamt seine Rechtsansicht bezüglich der im Rahmen der vier Produktgruppen erbrachten Umsätze mitgeteilt und den Auftrag erteilt, die Richtigkeit der in der Vorhaltsbeantwortung vom 19. September 2014 bezifferten Umsatzanteile zu überprüfen.

Das Finanzamt hat in der Vorhaltsbeantwortung vom 4. März 2020 dem Bundesfinanzgericht mitgeteilt, dass es nicht möglich sei die Aufstellung - vom Gesamtumsatz entfallen 85% auf die Produktion körperlicher Wirtschaftsgüter und 15% auf Handel/Dienstleistung - zu entkräften, sodass der Antrag gestellt werde, anhand der vorliegenden Unterlagen nach der Aktenlage zu entscheiden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 1 EnAbgVergG idF BudBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010 besteht ein Anspruch auf Vergütung nur für Betriebe, deren Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter besteht und soweit sie nicht die in § 1 Abs. 3 genannten Energieträger oder Wärme (Dampf oder Warmwasser), die aus den in § 1 Abs. 3 genannten Energieträgern erzeugt wurde, liefern.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 18. Dezember 2019, Ro 2016/15/0041 - nach dem EuGH-Urteil vom 14. November 2019, *Dilly's Wellnesshotel (II)*, C-585/17 im Vorabentscheidungsverfahren - ua. in Rz 34 Folgendes ausgeführt:

"Der Verwaltungsgerichtshof ist bisher in ständiger Rechtsprechung (vgl. zB VwGH 30.1.2013, 2012/17/0469; VwGH 26.2.2013, 2013/15/0085) davon ausgegangen, dass die durch das Budgetbegleitgesetz 2011 vorgenommene Neufassung des § 2 Abs. 1 EAVG (Ausschluss der Dienstleistungsbetriebe) mit Februar 2011 in Kraft getreten ist. Der Verwaltungsgerichtshof sieht sich nicht veranlasst, von dieser Rechtsprechung abzugehen."

Im fortgesetzten Verfahren hat das Bundesfinanzgericht im Erkenntnis vom 20. Jänner 2020, RV/5100064/2020, dem Antrag der Beschwerdeführerin, die ein Wellnesshotel betreibt, für 2011 insoweit stattgegeben, als die Energieabgabenvergütung im Monat Jänner 2011 zusteht.

Nach der Verwaltungspraxis stellt die Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter dann den Schwerpunkt einer betrieblichen Tätigkeit dar, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse

im Antragszeitraum weit überwiegend - das sind jedenfalls mehr als 80% der Umsätze - körperliche Wirtschaftsgüter produziert werden, und andere Tätigkeiten (Dienstleistungen) nur in untergeordnetem Ausmaß vorliegen (vgl. Rz 227 EnAbgR).

Unter Bedachtnahme auf die dargestellte Rechtslage war der Beschwerde aus nachstehenden Erwägungen ein Erfolg beschieden:

Da die in der Beilage zu ./1 der Vorhaltsbeantwortung der Bf. vom 19. September 2014 unter Bezugnahme auf die einzelnen Produktgruppen dargestellte, Aufteilung des Gesamtumsatzes auf den Produktions- (85%) und Dienstleistungsbereich (15%) vom Finanzamt nicht entkräftet werden kann (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 4. März 2020), war der Beschwerde stattzugeben und der Energieabgabenvergütungsbetrag antragsgemäß in Höhe von € 11.849,96 festzusetzen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. In der Beschwerde werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen eine grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zukäme. Die Streitfrage, ob die Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter im Streitjahr den Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit der Bf. gebildet hat, stellt eine Sachverhaltsfrage dar, die im Wege der freien Beweiswürdigung zu lösen war; die Revision ist somit nicht zulässig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 19. März 2020